

Leonard Etel, Cezary Kosikowski, Eugeniusz Ruśkowski

Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP

pod redakcją
Eugeniusza Ruśkowskiego

Recenzenci:

Bogumił Brzeziński, Jerzy Małecki, Zbigniew Ofiarski



Wolters Kluwer
Polska

Dom Wydawniczy ABC

Leonard Etel, Cezary Kosikowski, Eugeniusz Ruśkowski

Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP

pod redakcją
Eugeniusza Ruśkowskiego

Projekt badawczy KBN nr 1 H02A 008 27

Recenzenci:

Bogumił Brzeziński, Jerzy Małecki, Zbigniew Ofiarski

**Kontrola
tworzenia i stosowania
prawa podatkowego
pod rządami Konstytucji RP**

**Praca naukowa została dofinansowana ze środków Komitetu Badań Naukowych
w latach 2004–2006 jako projekt badawczy**

Stan prawny na 1 października 2006 r.

Projekt graficzny okładki i stron tytułowych:
Małgorzata Sobocińska-Kiss

Redaktor prowadzący:
Ewa Fonkowicz

Redaktor techniczny:
Wiesława Dymnicka

Korekta:
Małgorzata Wasińska
Katarzyna Kaniuka

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o. 2006

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
(dotychczas: Polskie Wydawnictwa Profesjonalne Sp. z o.o.)

ISBN 83-7416-973-7

Redakcja Wydawnictw Książkowych i Czasopism Prawniczych
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a
tel. (022) 535 80 00

Redakcja Książek
31-156 Kraków, ul. Zacisze 7
tel. (012) 630 46 00
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

Księgarnia internetowa: www.profinfo.pl

Konwersja i łamanie: Studio LOTUS

Druk i oprawa: Drukarnia Wydawnictw Naukowych Sp. z o.o.
ul. Żwirki 2, 90-450 Łódź

SPIS TREŚCI

Wprowadzenie (E. Ruśkowski)	11
Wykaz skrótów	15

CZEŚĆ I

Kontrola tworzenia prawa podatkowego (C. Kosikowski)

Rozdział 1. Założenia badawcze	19
1. Ustalenia wyjściowe i terminologiczne	19
2. Weryfikacja hipotez roboczych jako rezultat przeprowadzonych badań empirycznych	20
Rozdział 2. Ocena organizacji i funkcjonowania procesu legislacyjnego dotyczącego tworzenia prawa podatkowego.	22
1. Podstawy prawne	22
2. Faza prac przedlegislacyjnych	25
3. Faza prac projektodawczych	28
4. Faza uzgodnień, opiniowania i konsultacji projektu	32
5. Faza uchwalania ustawy podatkowej	35
6. Faza podpisywania ustawy podatkowej i jej ogłaszania	40
7. Faza wydawania aktów wykonawczych do ustawy podatkowej	42
8. Reakcje na akty normatywne prawa podatkowego ze strony Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Rzecznika Praw Obywatelskich	43
9. Faza badania zgodności przepisów prawa podatkowego z Konstytucją RP.	47
Rozdział 3. Ocena konstytucyjnego modelu kontroli tworzenia prawa podatkowego i jego funkcjonowania	52
1. Funkcje i kryteria kontroli tworzenia prawa podatkowego	52
2. Miejsce kontroli tworzenia prawa podatkowego ze względu na fazy procesu legislacyjnego	54
3. Podmioty kontroli tworzenia prawa podatkowego oraz ich odpowiedzialność	58
4. Formy i tryb kontroli tworzenia prawa podatkowego oraz korzystanie z jej wyników	60

Rozdział 4. Wnioski końcowe i propozycje zmian	63
1. Wnioski końcowe	63
2. Propozycje zmian	64
A. Propozycje zmian dotyczących modelu tworzenia prawa podatkowego.	64
B. Propozycje zmian dotyczących modelu kontroli tworzenia prawa podatkowego	68
Recenzja części I (B. Brzeziński)	70

CZĘŚĆ II

Kontrola stosowania prawa podatkowego (E. Ruśkowski)

Rozdział 1. Ogólna charakterystyka przeprowadzonych badań oraz podstawowe pojęcia i klasyfikacje	83
1. Cel badań, hipotezy badawcze i ich weryfikacja	83
2. Organizacja i metodologia badań	83
3. Podstawowe pojęcia i klasyfikacje na potrzeby badawcze.	85
Rozdział 2. Ogólna charakterystyka i ocena funkcjonowania kontroli stosowania prawa podatkowego w świetle przeprowadzonych badań	89
1. Uwagi do całości systemu.	89
2. Kontrola stosowania prawa podatkowego w administracji skarbowej.	89
2.1. Wprowadzenie	89
2.2. Kontrola skarbowa.	90
2.2.1. Uwagi wstępne	90
2.2.2. Ocena zasad i funkcjonowania kontroli skarbowej w świetle przeprowadzonych badań	91
2.3. Inne rodzaje kontroli stosowania prawa podatkowego w ramach administracji skarbowej.	100
2.4. Problemy stosowania prawa podatkowego i kontroli tych procesów w wybranej dziedzinie funkcjonowania administracji skarbowej (egzekucji administracyjnej zobowiązań podatkowych)	104
2.4.1. Wprowadzenie	104
2.4.2. Podstawowe ustalenia i wnioski NIK	105
2.4.3. Podstawowe problemy funkcjonowania egzekucji administracyjnej zobowiązań podatkowych w świetle przeprowadzonych badań	107
2.5. Realizacja zadań Ministra Finansów w zakresie jednolitego stosowania prawa podatkowego	109
2.5.1. Wprowadzenie	109
2.5.2. Podstawowe ustalenia badawcze w zakresie wydawania interpretacji ogólnych Ministra Finansów	110
2.5.3. Jednolitość stosowania prawa podatkowego a nowa konstrukcja wiążących interpretacji prawa podatkowego w sprawach indywidualnych, w świetle przeprowadzonych badań	112
3. Kontrola wykonywana przez sądy i organy ochrony prawa.	113

3.1. Kontrola wykonywana przez sądy administracyjne (sądowoadministracyjna)	113
3.1.1. Wprowadzenie	113
3.1.2. Reforma sądownictwa administracyjnego a sprawność rozpatrywania spraw podatkowych przez sądy administracyjne	115
3.1.3. Reforma sądownictwa administracyjnego a jakość orzecznictwa w sprawach podatkowych	119
3.2. Kontrola wykonywana przez Trybunał Konstytucyjny i inne sądy	122
3.2.1. Kontrola sprawowana przez Trybunał Konstytucyjny	122
3.2.2. Kontrola wykonywana przez Sąd Najwyższy i sądy powszechne	124
3.3. Kontrola sprawowana przez organy ochrony prawa	125
3.3.1. Kontrola wykonywana przez Rzecznika Praw Obywatelskich	125
3.3.2. Kontrola prokuratorska	126
4. Kontrola wykonywana przez Sejm i Najwyższą Izbę Kontroli	127
4.1. Kontrola sprawowana przez Sejm	127
4.2. Kontrola wykonywana przez Najwyższą Izbę Kontroli	129
Rozdział 3. Wnioski końcowe i propozycje zmian	131
1. Wprowadzenie	131
2. Uwagi generalne do całości systemu kontroli stosowania prawa podatkowego w Polsce	131
3. Uwagi szczegółowe do poszczególnych elementów systemu kontroli stosowania prawa podatkowego w Polsce	134
3.1. Podsystem kontroli stosowania prawa podatkowego w administracji skarbowej	134
3.1.1. Uwagi do całości podsystemu	134
3.1.2. Propozycje reformy kontroli skarbowej	136
3.1.3. Propozycje odnośnie do pozostałych form kontroli stosowania prawa podatkowego w ramach administracji skarbowej	140
3.2. Podsystem kontroli wykonywanej przez sądy i organy ochrony prawa	142
3.2.1. Kontrola sądowoadministracyjna	142
3.2.2. Kontrola wykonywana przez inne sądy i organy ochrony prawa	146
3.3. Kontrola sprawowana przez Sejm i Najwyższą Izbę Kontroli	146
Recenzja części II (J. Małecki)	148

CZEŚĆ III

Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego (L. Etel)

Rozdział 1. Cel badań	159
Rozdział 2. Miejscowe i lokalne prawo podatkowe jako przedmiot badań	160
1. Miejscowe prawo podatkowe	160
2. Lokalne a miejscowe prawo podatkowe	163

Rozdział 3. Podstawy prawne stanowienia przez gminy prawa podatkowego . . .	166
Rozdział 4. Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego i miejscowego prawa podatkowego jako przedmiot badań.	172
Rozdział 5. System kontroli tworzenia miejscowego prawa podatkowego – wnioski wynikające z badań	174
1. Uwagi ogólne	174
2. Nadzór RIO jest utrudniony z uwagi na brak regulacji ustawowych całościowo normujących proces tworzenia prawa przez gminę	176
3. Brak nadzoru RIO na etapie przygotowania projektów uchwał podatkowych	177
4. RIO mają mało czasu na analizę zgodności z prawem uchwał podatkowych .	177
5. Brak sankcji z tytułu niezrealizowania przez organy gminy ustawowych obowiązków związanych z procesem tworzenia prawa podatkowego.	178
6. Zmienność i niski poziom legislacyjny ustaw regulujących podatki i opłaty samorządowe jest zasadniczym powodem kwestionowania uchwał podatkowych przez RIO	179
7. Ogólnikowy charakter przepisów ustawowych upoważniających radę gminy do tworzenia prawa podatkowego skutkuje przekraczaniem granic upoważnień ustawowych	180
8. Duże rozbieżności w orzecznictwie RIO	181
9. Brak obowiązku publikowania w wojewódzkim dzienniku urzędowym rozstrzygnięć nadzorczych RIO	182
10. Ustawowego określenia wymaga sprawa nadzoru RIO nad uchwałami przyznającymi pomoc publiczną	183
11. Źle działa system kontroli podejmowania przez rady gmin uchwał w sprawie ulg i zwolnień podatkowych stanowiących pomoc publiczną dla przedsiębiorców	183
12. Źle działa system wewnętrznej kontroli procesu tworzenia miejscowego prawa podatkowego	185
13. Nie jest uregulowana działalność lobbingowa w procesie stanowienia miejscowego prawa podatkowego	186
Rozdział 6. System kontroli stosowania lokalnego prawa podatkowego – wnioski wynikające z badań	188
1. Uwagi ogólne	188
2. Gmina powinna mieć prawo zaskarżania do sądu administracyjnego orzeczeń SKO	189
3. Zły jest system kontroli decyzji przyznających pomoc publiczną	190
4. Nie przynosi efektów kontrola skarbowa prawidłowości uiszczenia podatków samorządowych	191
5. Modyfikacji wymagają interpretacje prawa podatkowego dokonywane przez gminne organy podatkowe	191
6. Podatki stanowiące dochód budżetu gminy powinny być w całości realizowane przez gminne organy podatkowe	192

Spis treści

Rozdział 7. Konkluzje	194
Recenzja Części III (Z. Ofiarski)	196
Bibliografia	209
Skorowidz rzeczowy	215

WPROWADZENIE

Przedstawione opracowanie stanowi syntezę badań, przeprowadzonych w latach 2004–2006 w ramach projektu badawczego KBN „Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP” (nr 1402A00827).

W najogólniejszym ujęciu przedmiotowe badania potwierdziły, że w Polsce mamy do czynienia ze źle zorganizowanym i źle funkcjonującym procesem tworzenia prawa podatkowego, co jest jedną z głównych przyczyn złej jakości tego prawa. Mankamentów w tym zakresie nie jest w stanie skutecznie usunąć kontrola tworzenia prawa podatkowego, która będąc elementem ułomnego systemu tworzenia prawa podatkowego, sama obarczona jest wadami tego systemu, mając dodatkowo wady szczególne, odnoszące się tylko do kontroli. Ustalono, że jednym z ważnych mankamentów tworzenia prawa podatkowego i kontroli tych procesów w Polsce jest brak prognozowania i badania skutków stosowania wydawanych aktów prawnych. Tworzy to niczym nieuzasadnioną, wręcz szkodliwą barierę między tworzeniem prawa podatkowego (w tym kontrolą tych procesów) a jego stosowaniem i kontrolą stosowania. W zakresie badań nad tymi ostatnimi procesami ustalono z kolei, że problemy stosowania prawa podatkowego i kontroli tych procesów są immanentnie związane ze złą jakością prawa podatkowego. Wykazano także, że złego prawa podatkowego nie da się prawidłowo stosować, nawet przy podjęciu nadzwyczajnych działań w tej sferze, co najwyżej można ograniczyć (przy ogromnych, dodatkowych kosztach społecznych) niektóre skutki negatywne (a więc doprowadzić do sytuacji, gdy złe prawo podatkowe będzie nieco mniej źle stosowane).

Ogromny wpływ na stosowanie prawa podatkowego i kontrolę tych procesów w Polsce ma także organizacja administracji skarbowej, stosującej prawo podatkowe oraz – w jej ramach – organizacja kontroli stosowania prawa podatkowego. O ile w zakresie zewnętrznej wobec administracji skarbowej kontroli stosowania prawa podatkowego można odnotować liczne pozytywne zjawiska (udana reforma sądownictwa administracyjnego, pozytywny wpływ Trybunału Konstytucyjnego, Najwyższej Izby Kontroli i Rzecznika Praw Obywatelskich),

o tyle aktualny stan organizacji administracji skarbowej i działających w jej ramach kontroli jawią się poważnymi barierami w prawidłowym stosowaniu prawa podatkowego i kontroli tych procesów. Szczególną rolę odgrywa w tym zakresie Ministerstwo Finansów, które nie wypełniając (z różnych powodów) w sposób prawidłowy ani części swoich zadań legislacyjnych, ani części zadań w zakresie prawidłowego stosowania prawa podatkowego oraz nadzoru i kontroli nad tymi procesami – wymaga głębokiej, wręcz fundamentalnej reformy. Istnieją przy tym przesłanki, aby zakładać, że stosownej reformy Ministerstwo Finansów nie będzie w stanie przeprowadzić we własnym zakresie.

Wszystkie wyżej sygnalizowane ustalenia badawcze potwierdzają także badania nad kontrolą tworzenia i stosowania miejscowego oraz lokalnego prawa podatkowego.

Poza przedstawionymi uwagami ogólnymi prezentowana synteza zawiera liczne inne wnioski i propozycje zmian, często o charakterze daleko idącym (z propozycjami zmian regulacji konstytucyjnych włącznie), dotyczące poszczególnych sfer tematyki objętej badaniami. Strukturę niniejszej syntezy wyznaczyły bowiem problemy badawcze, które miały dominujący wpływ na organizację przeprowadzonych badań. Dlatego w ramach tematu ogólnego (koordynowanego przez E. Ruśkowskiego), wyodrębnione zostały trzy względnie niezależnie tematy badawcze, realizowane przez trzy względnie niezależne zespoły badawcze: „Kontrola tworzenia prawa podatkowego” (kierowane przez C. Kosikowskiego), „Kontrola stosowania prawa podatkowego” (kierowane przez E. Ruśkowskiego) oraz „Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego” (kierowane przez L. Etela). Każda z integralnych względnie niezależnych części syntezy prezentuje podstawowe ustalenia badawcze w zakresie funkcjonowania kontroli tworzenia lub stosowania prawa podatkowego, ocenę tego stanu oraz wnioski końcowe i propozycje zmian w badanym zakresie. Na podkreślenie zasługuje przy tym, że badania przeprowadzone we wszystkich wyżej wymienionych grupach tematycznych, poza powszechnie stosowaną metodą analizy dogmatycznej, zostały w szerokim zakresie oparte na metodzie empirycznej, z powszechnym wykorzystaniem jej tradycyjnych form i instrumentów (tj. ankiet, kwestionariuszy oraz obserwacji uczestniczącej).

Wymagało to znacznego zaangażowania dziesiątków osób, członków zespołu badawczego i jego współpracowników, którym tą drogą chciałbym przekazać serdeczne podziękowania. Takie podziękowania adresuję także do wszystkich szefów badanych instytucji oraz ich pracowników, którzy nie szczędzili nam z reguły swej wiedzy i prywatnego czasu w przekonaniu o działaniu dla dobra publicznego. Dotyczą one także tych pracowników aparatu skarbowego, którzy nie mogli nam pomóc, gdyż mimo rozlicznych wysiłków napotykali na brak zrozumienia niektórych dyrektorów w Ministerstwie Finansów, koncentrujących się na wykazaniu, że ustawa o dostępie do informacji publicznej nie obowiązuje tej szacownej instytucji. Z ich negatywnych odpowiedzi zebrałby się materiał na

odrębną publikację. Na tym tle chciałbym jednak podkreślić szczególną życzliwość dla prowadzonych przez nas badań ówczesnych Wiceministrów Finansów – Wiesława Ciesielskiego i Mirosława Steca, na ręce których kieruję odrębne podziękowania.

W trakcie prowadzonych badań korzystaliśmy także z opinii i rad praktyków oraz ekspertów z zakresu tworzenia i stosowania prawa podatkowego. Do wszystkich, którzy wykazali się zrozumieniem dla naszych problemów, kieruję wyrazy wdzięczności. W szczególności dotyczy to Autorów recenzji poszczególnych części syntezy, opublikowanych w niniejszej pracy, pióra Panów Profesorów: Bogumiła Brzezińskiego, Jerzego Małeckiego i Zbigniewa Ofiar-skiego, które uzupełniają nasze wnioski badawcze lub zachęcają do polemiki z niektórymi z nich.

Autorzy badań i Wydawnictwo będą wdzięczni za wszelkie uwagi Czytelników, przekazane do niniejszego opracowania, mając nadzieję, że przyczynią się one do udoskonalenia wniosków końcowych i propozycji zmian, które zamierzamy przekazać pod koniec br. właściwym instytucjom.

prof. zw. dr hab. Eugeniusz Ruśkowski
kierownik projektu badawczego